



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

רע"א 4193/21

לפני : כבוד השופט ע' גרוסקופף

המבקשים : 1. ארז שמואלי
2. קרן שמואלי

נ ג ד

המשיבים : 1. פקיד השומה – היחידה הארצית לשומה
2. משטרת ישראל – להב 443
3. יחידת החילוט של האפוטרופוס הכללי במשרד המשפטים

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 1.6.2021 בע"מ 47862-06-19 שניתנה על ידי כב' השופטת ירדנה סרוסי

בשם המבקשים : עו"ד איתן פינקלשטיין

בשם המשיבים : עו"ד יורם הירשברג

החלטה

לפניי בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ירדנה סרוסי) בע"מ 47862-06-19 מיום 1.6.2021, במסגרתה נדחתה בקשת המבקשים לצמצום היקפו של עיקול שהוטל על מטבעות דיגיטליים מסוג "ביטקוין" השייכים להם, בעקבות עליה שחלה בערכם.

העובדות הצריכות לעניין

1. במסגרת חקירה שנערכה נגד גורמים רבים בארגון ה"טלגראס", וביניהם המבקש 1 (להלן: המבקש), ביום 12.3.2019, תפסו משטרת ישראל ויחידת החילוט של האפוטרופוס הכללי במשרד המשפטים (המשיבות 2 ו-3, בהתאמה), מספר נכסים שהיו ברשות המבקש (להלן יחד: הנכסים): (א) כספים במזומן בסך 19,800 ש"ח; (ב) כ-1.2 מיליון ש"ח בחשבון הבנק של המבקש; (ג) 3 ארנקים דיגיטליים, המכילים בתוכם

288.53 מטבעות דיגיטליים מסוג "ביטקוין" (BTC) (להלן: ביטקוין) ו-211,800 מטבעות דיגיטליים מסוג "ריפל" (XRP) (להלן: ריפל). כעבור שלושה חודשים, ביום 12.6.2019, הוגש נגד המבקש כתב אישום לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, בגדרו יוחסו לו אישומים מכוח פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) וחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000 (ת"פ 24518-06-19. להלן: ההליך הפלילי).

2. לצד ההליך הפלילי האמור, הוצאה למבקשים שומה לפי סעיף 194 לפקודה לשנות המס 2014-2018 על סך 12.1 מיליון ש"ח (נכון ליום 18.6.2019). ביום 23.6.2019 עתר פקיד השומה (המשיב 1. להלן: פקיד השומה) בבקשה להטיל עיקולים על הנכסים שנתפסו, בהתאם לסעיף 194 לפקודה, לשם הבטחת תשלום המס על פי השומה שהוצאה למבקשים. בו ביום נתן בית המשפט המחוזי צו עיקול כמעמד צד אחד, לאחר שנקבע כי הונחה תשתית מספקת להטלת העיקול (להלן: ההליך האזרחי).

3. בחלוף כשנתיים, ביום 10.5.2021, פנו המבקשים לבית המשפט המחוזי בבקשה להסרת העיקולים העודפים שהוטלו בהליך האזרחי בהתאם לסעיף 194 לפקודה כאמור, תוך מתן ערובה של מטבעות ביטקוין בשווי שומת המס הנטענת (להלן: הבקשה הראשונה). ביום 11.5.2021 מחק בית המשפט המחוזי את בקשת המבקשים, בקבעו כי בטרם פנו המבקשים בבקשתם, היה עליהם לבוא בדברים עם פקיד השומה כך שתהיה בידו ערובה מניחה את הדעת לתשלום המס. כמו כן, הובהר כי המבקשים רשאים להגיש בקשה נוספת בצירוף עמדת פקיד השומה.

4. בהתאם, ביום 20.5.2021 הגישו המבקשים בקשה נוספת בצירוף עמדת פקיד השומה. בבקשתם, תיארו המבקשים את ההתדיינות שערכו מול פקיד השומה מאז ניתנה החלטת בית המשפט קמא ביום 11.5.2021: תחילה, פנו לפקיד השומה עם הצעתם כפי שהובאה בבקשה הראשונה, אך פקיד השומה התנגד בשל חששו מתנודתיות גבוהה בערכם של המטבעות הדיגיטליים. עם זאת, פקיד השומה הציע מתווה חלופי של מימוש המטבעות הדיגיטליים בשווי המס הנטען, והטלת עיקול על התמורה שתתקבל תוך שחרור יתר הנכסים. בבקשתם השנייה, ביקשו המבקשים להבהיר כי אין בידם להסכים למתווה זה, שכן בניגוד לפקיד השומה, הם צופים עלייה בשווי של הביטקוין ומשכך אין ברצונם לממשו בנקודה זו. חלף זאת, הציגו המבקשים הצעה נוספת לפיה חלק מהביטקוין יומרו בהתאם לגובה המס הנטען כפי שהציע פקיד השומה, אך זאת בכפוף לכך שאם לבסוף ימצא כי אין לשומה בסיס, ישיב פקיד השומה את אותו מספר של מטבעות דיגיטליים לידי המבקשים (ובכך לא ייפגעו ממימוש המטבעות בטרם עליית הערך אותה צופים המבקשים) (להלן: הבקשה השנייה). ביום 21.5.2021 דחה בית

המשפט קמא (כב' השופט מגן אלטוביה) את הצעת המבקשים. נקבע, כי עמדת פקיד השומה, לפיה ישנו חשש בשל התנודתיות המאפיינת את הביטקוין, היא סבירה בנסיבות העניין, ובהתאם, כי אין במטבעות הדיגיטליים בגובה השומה כדי לשמש ערובה מניחה את הדעת.

5. בחלוף יומיים, הגישו המבקשים בקשה נוספת, הפעם לצמצום העיקולים שהוטלו על הנכסים, כך שיחולו רק על רכוש בשווי סך שומת המס הנטענת, תוך מתן עדיפות לתפיסת הסכום התפוס במטבע ישראלי והשלמתו במטבעות דיגיטליים, וכן לקביעת דיון במעמד הצדדים (להלן: הבקשה השלישית). ביום 24.5.2021 קבע בית המשפט קמא (כב' השופט מגן אלטוביה) כי הבקשה תידון בפני כב' השופטת ירדנה סרוסי. ביום 1.6.2021 דחה בית המשפט קמא (כב' השופטת ירדנה סרוסי) את הבקשה השלישית. נקבע, כי הבקשה השלישית אינה שונה במהותה מהבקשה הראשונה והשנייה, וכי אין בהצעות שהציגו המבקשים במסגרת בקשות אלו כדי לאיין את החשש מהתנודתיות הגבוהה בערכם של המטבעות הדיגיטליים, כפי שקבע כב' השופט מגן אלטוביה בהחלטתו מיום 21.5.2021.

על החלטה זו הוגשה בקשת רשות הערעור המונחת לפניי.

טענות הצדדים

6. במסגרת בקשת רשות הערעור, פורשים המבקשים שורה של פגמים וליקויים אשר נפלו לגישתם בהחלטת בית המשפט קמא, ובכלל זאת מלינים על מתן ההחלטה על גבי פתקית, בהתעלם מטענות המבקשים ומבלי לקיים דיון, וזאת על אף בקשת המבקשים לקיים דיון ובניגוד להחלטת כב' השופט מגן אלטוביה מיום 24.5.2021. כמו כן, טוענים המבקשים כי שוויים של הביטקוין שעוקלו עולה כיום במידה ניכרת על סכום חוב המס בו הם חייבים, ולפיכך היה על בית המשפט קמא לעקל רק מקצת מהמטבעות הדיגיטליים לגביהם התבקש העיקול. נטען כי אף אם פקיד השומה סבור אחרת, הרי שאין כל תשתית ראייתית המצדיקה הטלת עיקולים בהיקף זה, וממילא ניתן היה לחשוב על תנודתיות מתונה יותר בערך הביטקוין מאשר זו שממנה חשש פקיד השומה. מכל מקום, לטענת המבקשים, יש בבקשה השנייה כדי להפיג את חששו של פקיד השומה ולאפשר פתרון ראוי לצדדים – שכן, זו אינה כדאית עבור פקיד השומה רק אם יתגלה כי השומה אינה מוצדקת, ובנוסף ערכו של הביטקוין יעלה (שכן, רק במצב זה, פיצוי בגין ההפרש שבין גובה השומה הראשונית לזו הסופית, באמצעות מספר מטבעות הביטקוין שעיקולם התברר כלא נחוץ להבטחת החוב, יהיה לא כדאי עבור פקיד השומה). ואולם, ככל שזהו

אכן המצב, אזי שאין זה ראוי להטיל נזק זה על המבקשים, והדבר אף מנוגד לשיטתם להלכה הנוהגת בבקשות למתן סעדים זמניים.

7. המשיבים בתגובה טוענים כי לשיטתם אין להיענות לבקשת רשות הערעור, בשל התנודתיות הרבה המאפיינת את המטבעות הדיגיטליים בכלל, ואת מטבע הביטקוין בפרט. בתוך כך, צוין כי ביום תפיסת הביטקוין, שוויו היה 3,954.1 דולר למטבע; בסמוך למועד הוצאת השומה, ביום 20.6.1019, שוויו עלה לסך 9,557.1 דולר למטבע; ביום 30.6.2021 עלה לסך 34,868.5 דולר למטבע; ובין לבין, עלה שוויו לסך 63,518 דולר ביום 15.4.2021 למטבע. על תנודתיות זו יש להוסיף, כך לטענת המשיבים, את תנודתיותו של שער המט"ח (הואיל והביטקוין נסחר בשערים של מטבע מט"ח). צירוף נסיבות אלו מעלה כי המטבעות הדיגיטליים שונים מהותית מנכסים אחרים, לרבות נכסים החשופים לתנודתיות, וכך גם משתקף מעמדותיהם של גופי מחקר שונים, ובכללם הוועדה לבחינת אסדרה של הנפקת מטבעות קריפטוגרפים של הרשות לניירות ערך וארגון ה-OECD. מסיבות אלו, בעיקר, גורסים המשיבים כי מדובר בנכס שלא ניתן להעריך את השינוי בשוויו לאורך זמן, ודאי שלא עד שיהפוך חוב המס לחוב סופי הניתן לגבייה (בתום מיצוי הליכי הערעור על השומה). לא זו בלבד, אלא שהסכום שננקב אף אינו סופי, והוא צפוי לעלות (וכפי שמבהירים המשיבים, הסכום אף עלה ביחס ליום הוצאת השומה – כך שנכון ליום 30.6.2021, הוא עומד על סך כ-13.1 מיליון ש"ח, ולא כ-12.1 מיליון ש"ח כביום הוצאת השומה). מעבר לכך, עלייה נוספת בגובה חוב המס צפויה להתרחש בעת מכירת המטבעות הדיגיטליים (אשר תהווה אירוע מס), ולאחר שיתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית. לאור כך, אין בעיקול חלק מהנכסים כדי להעמיד בטוחה מספקת בעבור חוב המס, וזאת אף בהתעלם מהתנודתיות הנטענת כאמור. זאת ועוד, טוענים המשיבים כי משמעותן המעשית של הצעות המבקשים היא חיובה להמר על שער הביטקוין, בעוד אין היא מוסמכת לעשות זאת, הן בהתחשב בכך שמדובר בכספי ציבור והן בשל התנודתיות המאפיינת אותו כאמור. כמו כן, על פי הנטען, ההצעות מנוגדות להוראות סעיף 159א לפקודה שעניינו בהשבת מס ששולם ביתר. לבסוף, טוענים המשיבים כי לשיטתם לא ייגרם למבקשים כל נזק מהותית הביטקוין בחזקתם – שכן, המבקשים בעצמם הבהירו כי סירובם להצעת פקיד השומה להמיר את המטבעות נובע מכך שהם אינם מעוניינים לממשם במועד זה, וכך גם יהיה אילו יותרו בידי המשיבים.

8. לאחר שעיינתי בבקשת רשות הערעור ובתגובה לה, הגעתי למסקנה כי דינה להידחות.

9. הלכה היא, כי לערכאה הדיונית מסור שיקול דעת רחב בכל הנוגע לסעדים זמניים, ובכללם צווי עיקול זמניים, ומשכך לא בנקל תתערב ערכאת הערעור בהחלטותיה של הערכאה הדיונית בעניינים כגון דא, וזאת למעט במקרים חריגים (רע"א 6474/20 רומאל טכנולוגיות בנייה בע"מ נ' עתידים חברה לתעשיות עתירות מדע בע"מ, פסקה 18 (21.12.2020); רע"א 6304/13 ל.ב.א נכסים בע"מ נ' ויזל, פסקה 5 (31.10.2013)). כך גם כאשר העיקול הזמני הוטל במסגרת סעיף 194 לפקודה, אשר דומה במהותו לבקשה למתן סעד זמני, ולפיכך נבחן על פי אותן אמות מידה (רע"א 1367/17 שמעון נ' היחידה הארצית לשומה – מדינת ישראל, פסקה 7 (18.7.2017) (להלן: עניין שמעון); רע"א 3994/13 אבו לטיף נ' פקיד שומה יחידה ארצית, פסקה 8 (23.10.2013)). סבורני כי המקרה שלפניי אינו בא בגדרם של מצבים חריגים אלו.

10. סעיף 194 לפקודה מסמיך את בית המשפט להורות על עיקול רכושו של נישום לבקשת פקיד השומה במקרים בהם הנישום לא שילם את המס שבו חויב או לא נתן ערובה לתשלומו. אך מובן הוא, כי במקרים בהם התקיים שינוי נסיבות ממועד מתן צו העיקול, התגלו עובדות חדשות או כאשר מלכתחילה לא הייתה הצדקה למתן הצו, רשאי בית המשפט, לבקשת הצדדים, לשוב ולעיין בתוכנו (רע"א 7025/17 אחים המאס הובלות ומסחר בע"מ נ' מחזור פלדה בע"מ, פסקה 9 (25.3.2018); ע"א 2315/09 פינקוביץ נ' פקיד השומה עפולה, פסקה 8 (3.12.2009)).

11. המבקשים אינם טוענים נגד תוקפו של הצו, אך סבורים הם כי העלייה העקבית והמשמעותית בשער הביטקוין עולה לכדי "שינוי נסיבות" המצדיק בחינה מחודשת של היקף הצו שניתן. ואולם, בחינת מכלול הנסיבות מובילה למסקנה כי עליית השווי שחלה בערכו של הביטקוין אינה מהווה "שינוי נסיבות" המצדיק בחינה מחודשת כאמור. זאת, שכן בנכסים ספקולטיביים כדוגמת הביטקוין, הנתונים כעניין שבשגרה לתנודתיות גבוהה במיוחד שעשויה לנוע לשני הכיוונים, לא ניתן לראות בשינויים בשווי הנובעים מעצם תנודתיות זו כ"שינוי נסיבות" המצדיק שינוי ההחלטה המקורית (וזאת להבדיל מעליית שווי נכס מעוקל הנובעת משינוי קבוע בערכו, כגון עליית ערך מקרקעין מעוקלים בעקבות שינוי ייעודם). אם תאמר אחרת, הרי שייווצר מצב א-סימטרי, במסגרתו כל אימת ששווי הנכס המעוקל יעלה, יידרש שחרור חלק מהעיקול, וזאת מבלי שתובטח

אפשרות המעקל להגדיל את העיקול, במקרה שתתרחש ירידה בשווי הנכס המעוקל לאחר מכן. כתוצאה מכך אם שווי הנכס יעלה תחילה וירד לאחר מכן, עלולה המדינה למצוא עצמה עם עיקול ששווי נמוך מהסכום הראשוני שעוקל להבטחת החבות.

12. בנסיבות המקרה דנן, על פי הנתונים שהציגו המשיבים (עליהם לא חלקו המבקשים) שווי הביטקוין בסמוך למועד הטלת העיקול עמד על סך של כ-10 מיליון ש"ח, דהיינו שווי במועד זה היה נמוך מגובה חוב המס. אומנם מאז ועד היום חלה עלייה ניכרת בשער מטבע זה, כך שכיום ערך הביטקוין עולה משמעותית על גובה החוב (כ-37 מיליון ש"ח). אך כאמור עלייה זו לבדה, המשקפת את התנודתיות בה מאופיין שער הביטקוין, אינה מצדיקה שינוי של ההחלטה המקורית. כשם ששווי הביטקוין עלה בתקופה שחלפה, כך יכול הוא גם לרדת, ואין לדרוש מפקיד השומה לשאת בסיכון כי שער המטבע ירד, כשם שלא ניתן לדרוש ממנו לשאת בסיכון כי שער המטבע יעלה (כפי שהציעו המבקשים במסגרת הבקשה השנייה).

13. לצד האמור, יודגש כי פקיד השומה נהג בהגינות כלפי המבקשים, ואפשר להם לקבל החלטת השקעה (ואולי מוטב לקרוא לילד בשמו, הימור), כרצונם: מעוניינים הם להוסיף להמר על עלייה בשווי הביטקוין, יכולים הם להותירו בידי המדינה, ובמקרה שבמועד מימושם יעלה שווי המעוקלים על גובה החוב לפקיד השומה, תועבר היתרה לידיהם; מעוניינים הם לממש (באופן חלקי) את הרווח שנוצר להם מההשקעה בביטקוין בשלב זה, יכולים הם להורות לפקיד השומה להמיר את אותו חלק הנדרש לכיסוי החוב המובטח למטבע ישראלי, ויתרת הביטקוין שתיוותר תוחזר לידיהם, ויעשו בה כרצונם. כן, פתוחה בפניהם הדרך לעתור להמרת הביטקוין בערובה מתאימה (רע"א 7629/01 טולדנו נ' פקידת השומה נצרת (9.1.2002); ע"א 96/60 "היוגב" פועלים להתישבות שיתופית בע"מ נ' גרינברג, פ"ד יד 1555 (1960); עניין שמעון, פסקה 8). כל האפשרויות הללו פתוחות בפניהם. מה שאין הם יכולים לעשות הוא לכפות על פקיד השומה לקחת פוזיציה בהימור על שווי העתידי של מטבע הביטקוין.

14. סוף דבר: דין בקשת רשות הערעור להידחות. המבקשים ישאו בהוצאות המשיבים בקשר לבקשה זו בסכום של 5,000 ש"ח.

ניתנה היום, כ' באב התשפ"א (29.7.2021).

ש ו פ ט